



LAW FIRM

nektorov, saveliev
& partners

РФ, 127006, г. Москва
ул. Малая Дмитровка 16, стр. 10

тел./факс: +7 (495) 646 81 76

contacts@nsplaw.com
www.nsplaw.com

DATE: 22.03.2013

TO: Демидову Максиму Ефимовичу,
Директору Фонда "НРБУ "БМЦ"

FROM: Юридическая фирма "Некторов, Савельев и Партнеры"

REF.: Анализ возможности применения простой электронной подписи для подписания первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета

Уважаемый Максим Ефимович,

представляем Вашему вниманию юридический анализ, подготовленный специалистами Юридической фирмы "Некторов, Савельев и Партнеры", по вопросам возможности применения простой электронной подписи для подписания первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета.

Если у Вас возникнут какие-либо вопросы или комментарии относительно настоящего заключения, Вы можете связаться со мной в любое удобное для Вас время.

С уважением,

Егор Батанов

Партнер

Исп.: О. Цохорова, Ю. Князькова

I. ИСХОДНАЯ ИНФОРМАЦИЯ

В соответствии с п. 5 Федерального закона "О бухгалтерском учете" № 402-ФЗ от 06.12.2011 г.: *"первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в форме электронного документа, подписанного электронной подписью"*.

Также в соответствии с п. 6 ст. 10 вышеназванного закона: *"регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в форме электронного документа, подписанного электронной подписью"*.

Данные нормы закона не содержат указания на вид применяемой электронной подписи. Таким образом, не указано, возможно ли применять простую электронную подпись при подписании первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета.

II. КОММЕНТАРИИ НСП

1. Краткие выводы

1.1. Невозможность подписания простой электронной подписью документов первичного бухгалтерского учета

Использование простой электронной подписи для подписания первичных учетных документов противоречит требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам, непосредственно в которых должно содержаться указание на возможность применения простой электронной подписи:

- в Федеральном законе "О бухгалтерском учете" № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (далее – "**Закон о бухгалтерском учете**", "**Закон № 402-ФЗ**");
- в Налоговом кодексе РФ (далее – "**НК РФ**").

Несмотря на то, что включение в федеральные стандарты бухгалтерского учета возможности подписания первичных документов простой электронной подписью может устранить пробел в самом Законе о бухгалтерском учете (до момента принятия федеральных стандартов такая возможность может быть предусмотрена в соглашениях между участниками электронного взаимодействия), в этом случае возникнет коллизия между такими нормами и положениями НК РФ.

1.2. Регистры бухгалтерского учета

Применение простой электронной подписи для подписания регистров бухгалтерского учета не представляется возможным, поскольку такая подпись не обеспечивает соответствие регистров бухгалтерского учета, составленных в виде электронных документов, требованию "невозможности несанкционированных исправлений", закрепленному в п. 8 ст. 10 Закона № 402-ФЗ.

2. Подробный анализ представленной ситуации

2.1. Дифференциация электронных подписей

Согласно типологии и признакам электронных подписей, установленных Федеральным законом "Об электронной подписи" от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ (далее – "**Закон № 63-ФЗ**", "**Закон об электронной подписи**"), они разделяются фактически на три вида в зависимости от степени защиты данных:

- простая электронная подпись;
- усиленная неквалифицированная электронная подпись;
- усиленная квалифицированная электронная подпись.

Простая подпись лишь подтверждает **факт формирования** электронной подписи **определенным лицом**. Для этого используются специальные коды, пароли и иные аналогичные средства¹. При этом она не позволяет установить неизменность электронного документа после его подписания. Это приводит к возможным случаям мошенничества, когда визуальное представление содержания объекта, заверенного такой подписью, будет меняться уже после ее проверки.

Простая электронная подпись не требует записи на материальный носитель, она осуществляется упрощенно путем ввода пользователем логина и пароля.

К признакам усиленной неквалифицированной электронной подписи Закон об электронной подписи относит²:

- ее получение в результате криптографического преобразования информации с использованием ключа электронной подписи;
- возможность определить лицо, подписавшее электронный документ;
- возможность обнаружить факт внесения изменений в электронный документ после момента его подписания;
- создание с использованием средств электронной подписи.

То есть в отличие от простой электронной подписи, усиленная неквалифицированная электронная подпись позволяет не только определить отправителя, подписавшего электронный документ, но и подтвердить, что **с момента подписания документ никто не изменял**.

Усиленной квалифицированной электронной подписью признается электронная подпись, которая соответствует всем признакам усиленной неквалифицированной электронной подписи и двум дополнительным признакам:

- ключ проверки электронной подписи указывается при получении квалифицированного сертификата;

¹ Пункт 2 ст. 5 Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ "Об электронной подписи".

² Пункт 3 ст. 5 Федерального закона от 06.04.2011 № 63-ФЗ "Об электронной подписи".

- для создания и проверки электронной подписи используются средства электронной подписи, получившие подтверждение соответствия требованиям, установленным в Законе об электронной подписи.

2.2. Возможность применения простой электронной подписи при подписании первичных учетных документов для целей бухгалтерского учета

В соответствии с п. 2 ст. 6 Закона об электронной подписи *"информация в электронной форме, подписанная простой электронной подписью или неквалифицированной электронной подписью, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, в случаях, установленных федеральными законами, принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами или соглашением между участниками электронного взаимодействия"*.

То есть Закон № 63-ФЗ устанавливает следующие требования к нормативным правовым актам или соглашениям между участниками электронного взаимодействия, в которых содержится указание на возможность применения простой электронной подписи:

- они должны предусматривать порядок проверки электронной подписи;
- они должны предусматривать указание на обязанность лица, создающего и (или) использующего ключ простой электронной подписи, соблюдать его конфиденциальность³.

Таким образом, при разрешении вопроса о возможности применения простой электронной подписи к документам первичного учета необходимо, чтобы Закон № 402-ФЗ, федеральные стандарты, разрабатываемые в соответствии с Законом № 402-ФЗ, или соглашения между участниками электронного взаимодействия соответствовали вышеназванным требованиям, установленным в Законе об электронной подписи.

Сам по себе Закон № 402-ФЗ не устанавливает ни порядка проверки электронной подписи, ни обязанности лица соблюдать конфиденциальность в соответствии с п. 2 ст. 9 Закона № 63-ФЗ. То есть Закон о бухгалтерском учете не отвечает требованиям, предъявляемым к нормативным правовым актам, устанавливающим случаи признания электронных документов, подписанных простой электронной подписью, равнозначными документам на бумажных носителях, подписанным собственноручной подписью.

Однако Закон № 402-ФЗ содержит отсылочную норму, согласно которой виды применяемых электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета, устанавливаются именно федеральными стандартами⁴.

³ Пункт 2 ст. 6, п. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ "Об электронной подписи".

Одновременно необходимо обратить внимание на наличие следующей коллизии в нормах Закона о бухгалтерском учете и Закона об электронной подписи:

- Закон № 63-ФЗ допускает возможность признания документа, заверенного простой электронной подписью, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью, помимо прочего, в случаях, **установленных соглашением между участниками электронного взаимодействия**⁵;
- Закон № 402-ФЗ устанавливает необходимость определения видов электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета, **именно в федеральных стандартах**, опуская положения о возможности заключения соглашения между участниками электронного взаимодействия⁶.

При анализе вышеназванной коллизии, следует руководствоваться нормами Закона о бухгалтерском учете, поскольку:

- Закон № 402-ФЗ является специальной нормой по отношению к Закону № 63-ФЗ в области регулирования содержания и реквизитов документов первичного учета, составленных в электронной форме;
- в условиях более поздней даты вступления в силу Закона № 402-ФЗ именно ему должен отдаваться приоритет;
- наличие соглашений между участниками допустимо лишь в том случае, когда порядок использования того или иного вида электронной подписи не установлен нормативным правовым актом (в рассматриваемом случае - федеральными стандартами).

В связи с этим, до момента принятия федеральных стандартов возможно использование соглашений между участниками электронного взаимодействия, независимо от того, применение какой электронной подписи предусмотрено в таком соглашении (в том числе возможно использование простой электронной подписи).

После принятия федеральных стандартов положения соглашений между участниками электронного взаимодействия не должны противоречить нормам, закрепленным в федеральных стандартах⁷.

То есть требования, установленные в Законе № 63-ФЗ, для возможности удостоверения простой электронной подписью первичных документов бухгалтерского учета, должны быть соблюдены **именно в федеральных стандартах**.

⁴ Подпункт 4 п. 3 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Федеральные стандарты, утверждаемые нормативными правовыми актами, также будут иметь юридический статус нормативных правовых актов.

⁵ Пункт 2 ст. 6 и п. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.04.2011 г. № 63-ФЗ "Об электронной подписи".

⁶ Подпункт 4 п. 3 ст. 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

⁷ Поскольку такое соглашение не может противоречить нормативным правовым актам.

Таким образом, в случае установления федеральными стандартами возможности подписания первичных учетных документов, а также в случае соответствия данных стандартов требованиям п. 2 ст. 6 и п. 2 ст. 9 Закона № 63-ФЗ, подписание соответствующих документов простой электронной подписью будет возможным (до момента принятия федеральных стандартов данный вывод относится к соглашениям участников электронного взаимодействия).

2.3. Возможность применения простой электронной подписи при подписании первичных учетных документов для целей налогового учета

В отношении возможности использования простой электронной подписи для документального подтверждения расходов для целей применения п. 1 ст. 252 НК РФ прямая норма в законодательстве отсутствует. Однако уже есть ряд официальных разъяснений Минфина России, в которых указано, что документ, оформленный в электронном виде и подписанный **простой или усиленной неквалифицированной электронной подписью**, не может являться документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью⁸.

С правомерностью подхода, сформированного Минфином России, безусловно, можно поспорить (особенно, в части использования усиленной неквалифицированной электронной подписи), но использование иной позиции в данном конкретном случае нецелесообразно, поскольку это лишь перенесет такой спор в рамки судебного процесса⁹.

Во-вторых, в НК РФ есть прямая норма, устанавливающая необходимость подписания электронного счета – фактуры именно усиленной квалифицированной электронной подписью¹⁰.

Аналогичная норма, требующая применение усиленной квалифицированной электронной подписи, содержится в п. 1.6. Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи¹¹:

"Выставление и получение счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи допускается при обязательном использовании сертифицированных в соответствии с законодательством

⁸ Письма Минфина России от 25.12.2012 г. № 03-03-06/2/139, от 20.12.2012 г. № 03-03-06/1/710, от 31.07.2012 № 03-03-06/2/85, от 31.07.2012 г. № 03-03-06/2/85, от 28.05.2012 г. № 03-03-06/2/67.

⁹ По нашему мнению, риски и последствия, связанные с судебным налоговым спором, в данном случае несопоставимы с суммой, затрачиваемой на приобретение пакета ПО для использования усиленной квалифицированной электронной подписи.

¹⁰ Абзац 2 п. 6 ст. 169 НК РФ.

¹¹ Приказ Минфина РФ от 25.04.2011 № 50н "Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи".

Российской Федерации средств криптографической защиты информации, позволяющих:

- идентифицировать владельца сертификата ключа подписи,
- установить отсутствие искажения информации".

Несмотря на то, что счет-фактура не относится к документам первичного бухгалтерского учета, исходя из принципа универсальности воли законодателя, считаем, что необходимость использования усиленной квалифицированной подписи распространяется также на подписание документов первичного учета.

Таким образом, в НК РФ и Закон № 402-ФЗ содержатся различные требования к степени защиты электронной подписи, используемой для подписания первичных учетных документов. Несмотря на то, что теоретически для целей бухгалтерского учета подписание первичного электронного документа простой электронной подписью будет возможным в случае установления федеральными стандартами бухгалтерского учета такого права, в целях налогового учета такие первичные документы использованы быть не могут¹².

Помимо этого следует учитывать, что использование простой электронной подписи для подписания документов первичного бухгалтерского учета, составленных в электронном виде, влечет ряд гражданско-правовых рисков, поскольку они, помимо всего прочего, устанавливают такие юридические факты как:

- дата составления документа, которая имеет значение для определения даты передачи права собственности на товар (даты оказания услуг/выполнения работ);
- наименование экономического субъекта, составившего документ (то есть сторон по сделке);
- наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица, ответственного за правильность оформления свершившегося события, что определяет наличие полномочий у лица на совершение данной сделки.

То есть, в случае возникновения судебных споров между сторонами в качестве доказательств используются именно первичные документы бухгалтерского учета, которые должны отвечать требованию "**достоверности**", в то время как простая электронная подпись не обеспечивает ограничение возможности внесения

¹² Помимо документов первичного учета НК РФ предусматривает необходимость подписания следующих электронных документов именно усиленной квалифицированной электронной подписью: сообщение о месте нахождения (ст. 23 НК РФ), заявление о зачете излишне уплаченного налога (ст. 78 НК РФ), заявление о возврате излишне взысканного налога (ст. 78 НК РФ), налоговая декларация (ст.80 НК РФ), заявление о постановке на учет (ст.84 НК РФ), счет-фактура (ст. 169 НК РФ), заявление о возмещении налога (ст. 176 НК РФ).

изменений в документы, а также возможность отследить наличие подобных изменений.

Таким образом, документы первичного учета, подписанные простой электронной подписью, не будут являться допустимыми доказательствами в суде, а их достоверность будет поставлена под сомнение.

2.4. Возможность подписания простой электронной подписью регистров бухгалтерского учета

По нашему мнению, использование простой электронной подписи для удостоверения регистров бухгалтерского учета, составленных в виде электронных документов, противоречит положениям п. 8 ст. 10 ФЗ № 402-ФЗ, согласно которому:

"В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц".

Поскольку простая электронная подпись не позволяет установить неизменность электронного документа после его подписания, регистры бухгалтерского учета нужно заверять одним из видов усиленной подписи (неквалифицированной или квалифицированной).

III. ОГРАНИЧЕНИЯ, СВЯЗАННЫЕ С НАСТОЯЩИМ ЗАКЛЮЧЕНИЕМ

При использовании Клиентом текста настоящего заключения необходимо учитывать следующие ограничения:

- 1) настоящее заключение представляет собой компетентную оценку специалистами "Некторов, Савельев и Партнеры" предложенных фактов и обстоятельств, а также текущего нормативного регулирования и правоприменительной практики. Выводы сделаны специалистами на основании их личного профессионального мнения по поставленным вопросам;
- 2) толкование специалистами "Некторов, Савельев и Партнеры" текущего законодательства может отличаться от толкования государственных органов, судебных инстанций, а также их отдельных должностных лиц, чиновников, государственных служащих и т.п.;
- 3) выводы, сделанные в настоящем заключении, ни в коем случае не могут расцениваться как предопределение или предсказание каких-то событий, которые произойдут в будущем;
- 4) никакие рекомендации, предложенные в настоящем заключении, не могут быть использованы или применены для совершения противоправных или недобросовестных действий;
- 5) специалисты "Некторов, Савельев и Партнеры" не гарантируют отсутствие в будущем фактов недобросовестного или противоправного поведения со стороны Клиента и его контрагентов, а также государственных органов и их должностных лиц и сотрудников.

Все перечисленные ограничения являются дополнительными к ограничениям, предусмотренным соглашением между Клиентом и юридической фирмой "Некторов, Савельев и Партнеры".